

# O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza da Atividade Notarial e Registral

## *The Tax on Services of Any Nature of the Notarial and Registral Activity*

Maurício Barroso Guedes

Mestre em Direito pela UFPR. Advogado especializado em direito notarial e de registro.

*E-mail:* mauricio@macedoguedes.com.br.

Isabelle Antunes da Silva Guedes

Especialista em Direito pela Escola da Magistratura do Paraná. Servidora pública.

*E-mail:* isabelleantuness@gmail.com.

Recebido em: 27-8-2024 – Aprovado em: 4-9-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.19.2024.2347>

### *Resumo*

Notários e registradores estão sendo tributados por alíquotas variáveis (percentual) do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, sendo equiparados por municípios às pessoas jurídicas tributando-os sobre a sua remuneração bruta. Ao contrário, deveriam ser tributados com alíquotas fixas, visto que, nos termos do Decreto-lei n. 406/1968, são prestadores de serviços sob a forma de trabalho pessoal. Isso porque desempenham uma atividade delegada pelo Poder Público, que possui ingresso por concurso público atrelado à pessoa física do candidato, o qual possui responsabilidade pessoal por todos os atos praticados na Serventia, é dotado de fé pública atribuída e exerce a função de forma autônoma. Além do mais, a União considera os agentes delegados pessoas físicas para fins previdenciários e de imposto de renda.

*Palavras-chave:* notários, registradores, ISSQN, imposto, alíquota.

### *Abstract*

Notaries and registrars are being taxed at variable rates (percentage) of the Tax on Services of Any Nature, being equated by Municipalities to legal entities taxing them on their gross remuneration. On the contrary, they should be taxed at fixed rates, since, under the terms of Decree-Law No. 406/68, they are providers of services in the form of personal work. This is because they perform an activity delegated by the Government, which has admission by public tender linked to the candidate's individual, who has personal responsibility for all acts performed in the service, is endowed with attributed public faith and exercises the function autonomously. In addition, the Federal Government considers delegated agents to be individuals for social security and income tax purposes.

*Keywords:* notaries, registrars, ISSQN, tax, rate.

## 1. Introdução

A controvérsia que envolve a cobrança de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de notários e registradores teve início em 2003, com a publicação da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.

Esta Lei Complementar trouxe, pela primeira vez, a previsão de cobrança de referido imposto sobre os “Serviços de registro públicos, cartórios e notariais”, prevendo-os no item 21.01 da Lista de Serviços Anexa.

Logo após a publicação desta Lei Complementar os municípios alteraram seus regramentos locais, passando a exigir o Imposto na forma de percentual sobre os rendimentos nas atividades exercidas pelos notários e registradores.

Com isso iniciou-se uma série de discussões a respeito da constitucionalidade de aludida tributação sobre os serviços notariais e de registro, o que fez com que inúmeros titulares de Serventias propusessem ações contra a administração pública.

Passados os anos, finalmente a questão acerca da constitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre os serviços notariais e de registro foi dirimida, o que ocorreu quando do julgamento da ADI n. 3.089/DF, que teve a seguinte ementa (BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.089/DF. Min. Rel.: Ayres Britto. Data da publicação: 31 jul. 2008):

“Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional. Tributário. Itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Constitucionalidade. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, *caput*, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, *a* e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.”

Ultrapassada a discussão acerca da constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza na atividade exercida por notários e registradores, iniciou-se nova discussão entre titulares de Serventias e municípios, desta vez focada na forma de tributação: se realizada na forma de percentual sobre os rendimentos ou por meio de uma alíquota fixa.

Isto porque, enquanto os municípios impõem a cobrança na forma de percentual sobre os rendimentos das Serventias Notariais e de Registro, impondo-lhes um grande ônus, os titulares das Serventias buscam a cobrança por meio de uma alíquota fixa anual, conforme autoriza o Decreto-lei n. 406/1968.

E uma vez que esta discussão, em regra, não tem sido dirimida em âmbito administrativo, tal situação levou inúmeros notários e registradores a buscarem judicialmente seu direito a realizar o pagamento por meio das alíquotas fixas.

Neste sentido, o presente estudo abordará os aspectos relevantes que justificam o enquadramento de notários e registradores, enquanto prestadores de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, na exceção prevista no Decreto-lei n. 406/1968.

Para tanto, será realizada análise da natureza jurídica do serviço notarial, dadas as suas particularidades da previsão constitucional, visto que se trata de um serviço público delegado, exercido em caráter privado, atribuído a pessoas físicas eleitas por meio de concurso público (com todas as peculiaridades e classificações inerentes à pessoa física do titular). Mais, que no desempenho de sua atividade, notários e registradores respondem pessoalmente por todo e qualquer prejuízo que venham a causar (ainda que decorrentes de atos praticados por seus colaboradores), exercendo a função de forma autônoma com total liberdade para a gestão administrativa das Serventias. Será ainda indicado que a fé pública – atributo essencial da atividade – é igualmente conferida apenas ao titular, que quando elege prepostos o faz para que atuem em nome dele (titular). Finalmente, será abordado que notários e registradores não recebem salários, sendo remunerados pelos emolumentos decorrentes de cada prática de ato. Emolumentos esses, a propósito, que são tributados pela Receita Federal do Brasil à alíquota de pessoas físicas, obrigando-os ao recolhimento do “carnê-leão”, bem como à realização de contribuição enquanto contribuintes individuais ao Regime Geral de Previdência Social.

## **2. O ISSQN fixo anual e sua base legal**

As discussões envolvendo a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza para notários e registradores teve início com a publicação da Lei Complementar n. 116/2003, que estabeleceu novas regras gerais de fatos impositivos à cobrança do ISSQN, dispondo de forma taxativa a hipótese de incidência sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notários, ainda que exercidos por delegação do Poder Público (BRASIL, 2003):

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividades preponderantes do prestador.

Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003:

21 – Serviços de registro públicos, cartórios e notariais.

21.01 – Serviços de registros públicos, cartórios e notariais.”

Com o advento desta Lei Complementar foi imposta a ADIn n. 3.089/DF, em 1º de agosto de 2008, que eliminou qualquer dúvida quanto à invocada imunidade tributária para os serviços notariais e de registro, firmando Notários e Registradores como sujeitos passivos da respectiva obrigação tributária do ISSQN.

Diante disso, nos limitaremos a discorrer apenas sobre a possibilidade de poderem ou não os municípios tributar o ISSQN sobre as atividades notariais e de registro na forma de percentual sobre o rendimento bruto.

Isto posto, como dito, a legislação federal que trata do ISSQN fora alterada pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que utilizou o “preço do serviço” como regra geral para determinar a base de cálculo do referido tributo.

Todavia, a regra geral do ISS recebe algumas restrições advindas de outras legislações. Uma das exceções refere-se ao art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. Este artigo trata da cobrança do ISS quando há prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte (BRASIL, Decreto-lei n. 406/1968):

“Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

Neste sentido a jurisprudência dos tribunais superiores encontra-se totalmente pacificada acerca da subsistência e perfeita harmonia do art. 9º, § 1º, do DL n. 406/1968 com a Carta Magna de 1988 e a LC n. 116/2003, afastando qualquer argumento de revogação daquele, senão vejamos a decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário n. 286.385-8/MG (BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Recurso Extraordinário n. 286.385-8/MG. Min. Rel.: Moreira Alves. Data da publicação: 14 maio 2001):

“ISS – sociedades prestadoras de serviços profissionais – O Plenário desta Corte ao julgar o RE 236.604, assim decidiu: Constitucional – tributário – ISS – sociedades prestadoras de serviços profissionais – advocacia – Decreto-lei n. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º, CF, art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º – I – O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88, art. 146, III, *a*. Inocorrência de ofensa ao

art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II – RE não conhecido. E, no RE 220.323, o mesmo Plenário assim julgou: Constitucional – tributário – ISS – sociedade prestadora de serviços profissionais: base de cálculo – Decreto-lei n. 406, de 1968, art. 9º, §§ 1º e 3º, CF; art. 150, § 6º, redação da EC n. 3, de 1993 – I – As normas inscritas nos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no *caput* do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da CF, com a redação da EC n. 3, de 1993. II – Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC n. 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/68. III – RE não conhecido. Dessas orientações não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.”

Em consonância com esse entendimento jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n. 663 (BRASIL, STF, 2003), posterior a publicação da Lei Complementar n. 116/2003 (DOU 01.08.2003):

“Súmula 663. Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição.”

Logo, não há como olvidar a vigência e a aplicabilidade do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968, que expressamente dispõe que os profissionais liberais (*prestadores de serviços sob a forma de trabalho pessoal*) não devem recolher ISS sobre os seus rendimentos, mas sim sob a modalidade ISSQN fixo.

Desta forma, sendo os Notários, Registradores e Oficiais prestadores de serviço na forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, igualmente devem ser enquadrados na hipótese de incidência prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/1968.

Para tanto, imperativo demonstrar que a atividade desenvolvida por notários e registradores se insere no rol dos “prestadores de serviço sob a forma de trabalho pessoal”, a fim de possibilitar o tratamento diferenciado previsto naquele Decreto-lei.

### 3. A natureza jurídica do serviço notarial e registral

A atividade delegada exercida pelos notários e registradores tem por fundamento o art. 236 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, CF/1988), que prescreve:

“Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.”

Já com relação à legislação infraconstitucional, a Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994 (BRASIL, 1994) disciplina, em seu art. 3º:

“Art. 3º Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.”

Assim, para se analisar a natureza jurídica do serviço notarial e de registro, imperativo partir do seguinte conceito: a atividade notarial ou de registro se constitui um *serviço público delegado a um particular*, devidamente aprovado em *concurso público*, que desenvolve sua atividade *por conta e risco próprios*, sendo seu exercício uma *atividade técnica autônoma*, dotada de *fé pública*, e remunerada por meio de *emolumentos*.

### 3.1. Serviço público delegado

Conforme dispõe expressamente o art. 236 da Constituição Federal, os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público.

A delegação é uma forma indireta de administração dos serviços públicos, na qual há a atribuição de poderes a uma pessoa física para o exercício de certas funções ou a realização de determinados atos, diferentemente da concessão ou permissão, quase sempre feitas por processo licitatório em que os concessionários ou permissionários assinam um contrato com a Administração Pública Direta.

Veja, por exemplo, a definição do regime jurídico dos notários e registradores, asseverada por Alexandre Moraes<sup>1</sup>:

Regime jurídico dos serviços notariais e de registro: STF – “a) trata-se de atividades jurídicas próprias do Estado, e não simplesmente de atividades materiais, cuja prestação é traspassada para os particulares mediante delegação. Traspassada, não por conduto os mecanismos da concessão ou da permissão, normados pelo *caput* art. 175 da CF como instrumentos contratuais de privatização do exercício dessa atividade material (não jurídica) em que constituem os serviços públicos: b) a delegação que lhes timbra a funcionalidade não se traduz, por nenhuma forma, em cláusulas contratuais: c) a sua delegação somente pode recair sobre pessoa natural, e não sobre uma empresa ou pessoa mercantil, visto que de empresa ou pessoa mercantil é que versa a Magna Carta Federal em tema de concessão ou permissão de serviço públi-

<sup>1</sup> MORAES, Alexandre. *Constituição Brasileira interpretada*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 2.252/2.254.

co; d) para se tornar delegatária do Poder Público, tal pessoa natural há de ganhar habilitação em concurso público de provas e títulos, não por adjudicação em processo licitatório, regrado pela Constituição como antecedente necessário do contrato de concessão ou de permissão para o desempenho de serviço público; e) são atividades estatais cujo exercício privado jaz sob a exclusiva fiscalização do Poder Judiciário, e não sob órgão ou entidade do Poder Executivo, sabido que por órgão ou entidade do Poder Executivo é que se dá a imediata fiscalização das empresas concessionárias ou permissionárias de serviços públicos.”

Outros doutrinadores também ensinam que serviços públicos delegados são aqueles que, apesar de prestados por particulares, não perdem a natureza pública, tendo em vista que se transfere a execução do serviço, mas nunca sua titularidade.

Esse também é o entendimento do E. Min. Joaquim Barbosa, em voto proferido na ADI n. 3.089-2 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.089/DF. Min. Rel. Ayres Britto. Data da publicação: 31 jul. 2008):

“[...] III – a delegação que lhes timbra a funcionalidade não se traduz, por nenhuma forma, em cláusulas contratuais. Ao revés, exprime-se em estipulações totalmente fixadas por lei. Mais ainda, trata-se de delegação que somente pode recair sobre pessoa natural, e não sobre uma empresa ou pessoa mercantil, visto que de empresa ou pessoa mercantil é que versa a Magna Carta Federal em tema de concessão ou permissão de serviço público. IV – para se tornar delegatária do Poder Público tal pessoa natural há de ganhar habilitação em concurso público de provas e títulos. Não por adjudicação em processo licitatório, regrado pela CONSTITUIÇÃO com antecedente necessário do contrato de concessão ou de permissão para o desempenho de serviço público. [...]”

Assim, por meio da delegação do serviço notarial e de registro prevista no art. 236 da CF, o poder público transfere o exercício da atividade para pessoas físicas de fora do seu quadro de servidores públicos, que a exercerão em caráter privado.

### ***3.2. Ingresso por concurso público***

Já com relação à necessidade de ingresso via concurso público, a Constituição Republicana de 1988 é expressa ao determinar tal requisito, como se percebe da análise textual do § 3º do art. 236.

Esse requisito também é corroborado pela Lei n. 8.935/1994 (BRASIL, 1994), conforme se depreende de seu art. 14:

“Art. 14. A delegação para o exercício da atividade notarial e de registro depende dos seguintes requisitos:

- I – habilitação em concurso público de provas e títulos;
- II – nacionalidade brasileira;
- III – capacidade civil;
- IV – quitação com as obrigações eleitorais e militares;
- V – diploma de bacharel em direito;
- VI – verificação de conduta condigna para o exercício da profissão.”

Assim, irrefutável o caráter personalíssimo dos serviços dos notários e registradores, vez que os requisitos para o ingresso na atividade se ligam intrinsecamente à pessoa natural do candidato, ou seja, dizem respeito à qualidade do sujeito que irá exercer a atividade.

Portanto, estando os requisitos para o ingresso na atividade ligados à Pessoa Física do candidato, a atividade, propriamente dita, também está ligada diretamente à Pessoa Física do titular, inexistindo uma “personalidade jurídica do cartório”.

### **3.3. Responsabilidade pessoal**

Ademais, não suficientes essas conclusões, a responsabilidade dos notários e oficiais de registro também é pessoal. Estes respondem por todos os atos e omissões praticados na Serventia da qual são titulares, responsabilizando-se objetivamente por qualquer prejuízo decorrente de seus atos ou de seus prepostos, conforme expressamente disposto no art. 22 da Lei n. 8.935/1994 (BRASIL, 1994):

“Art. 22. Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.”

Na mesma linha segue o art. 28 da Lei n. 6.015/1973 (BRASIL, 1973):

“Art. 28. Além dos casos expressamente consignados, os oficiais são civilmente responsáveis por todos os prejuízos que, pessoalmente, ou pelos prepostos ou substitutos que indicarem, causarem, por culpa ou dolo, aos interessados no registro.

Parágrafo único. A responsabilidade civil independe da criminal pelos delitos que cometerem.”

Esta característica deixa claro que os cartórios não detêm personalidade jurídica, sendo que os direitos e as obrigações recaem na pessoa física do agente delegado.

Como se sabe, os requisitos da responsabilidade civil são: ação ou omissão, dano e nexa causal. Ora, se a lei determina que todos os danos gerados por atos realizados nos cartórios são de responsabilidade pessoal do notário/registrator, nada mais lógico que se concluir que todos os atos praticados na Serventia são de autoria da pessoa física do notário/registrator.

Conclusão contrária permitiria a hipótese de uma pessoa responder por atos praticados por outrem. Isto porque, se a responsabilidade for do notário/registrator, mas o ato praticado for cominado à pessoa jurídica do cartório, a pessoa física responderá pelos atos da pessoa jurídica, o que afronta os princípios basilares da responsabilidade civil.

O próprio Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) confirma que os notários/registadores respondem pessoalmente por tributos devidos (e não a Serventia), por meio de seu art. 134, inciso VI, quando trata de sua responsabilidade solidária em impostos sobre atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (BRASIL, 1966):

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;”

Ora, sendo o titular responsável pessoalmente pelos tributos, ainda que perca sua delegação, é evidente que se trata de uma atividade de natureza pessoal.

Desta forma, constata-se claramente o caráter personalíssimo da atividade notarial, uma vez que eventual responsabilização recai primariamente na pessoa do notário ou registrator, podendo-se concluir, assim, que os atos são por ele praticados.

### **3.4. Atividade autônoma**

O art. 3º da Lei n. 8.935/1994 é expresso ao asseverar que os notários e registadores “são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro” (BRASIL, 1994).

Primeiramente, importante ressaltar que esse dispositivo faz menção explícita ao vocábulo “profissional”, o que, por si só já indica que a atividade há de ser exercida, necessariamente, por pessoa física.

Além disso, a legislação afeta ao assunto exige que o titular seja um profissional do direito. Nesse ínterim, incluem-se os advogados, juízes, promotores, delegados e demais profissionais da área jurídica, os quais necessitam ser graduados em Direito. Trata-se, sem dúvida, de atividade autônoma, exercida por profissional liberal, cujo desempenho demanda formação intelectual específica, o que corrobora a pessoalidade do trabalho delegado.

Nesse sentido, o tabelião/registrator se insere exatamente nestas condições. Ele desenvolve atividade científica quando formaliza juridicamente a vontade das partes (art. 6º, inc. I, da Lei n. 8.935/1994), lavra um assento de óbito (art. 29, inc.

III, da Lei n. 6.015/1973) ou registra a instituição de bem de família (art. 167, inc. I, n. 1, da Lei n. 6.015/1973).

A própria Lei n. 8.935/1994 confirma que a atividade é prestada por profissional liberal, senão vejamos (BRASIL, 1994):

“Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei.”

Ademais, é sabido que os serviços prestados pela Serventia nem sempre são desempenhados pelo próprio titular, mas também pelos seus prepostos ou escreventes. Esses prepostos, porém, agem sempre em nome do titular, ou seja, realizam somente os atos que o notário ou o oficial de registro autorizar (art. 20, § 3º, da Lei n. 8.935/1994).

O fato de o titular contar com auxílio de colaboradores não faz surgir uma sociedade empresária, tendo em vista que não configura o exercício de uma *atividade econômica* que pressupõe livre iniciativa e livre concorrência (art. 170 da CF/1988).

A atividade notarial e de registro possui por característica principal ser prestada de forma pessoal não só em razão da responsabilidade civil que dela advém, mas também e, principalmente, pela natureza dos atos realizados. Esses atos estão sempre ligados, direta ou indiretamente, à capacidade intelectual do notário/registrator tanto quando pratica pessoalmente e quando orienta seus funcionários a fazerem-no.

O “Cartório” não detém personalidade própria e nem é ente patrimonial capaz de contrair direitos e obrigações. É mera evocação designativa de um serviço público prestado por um particular, exercente de atividade técnica e científica.

Assim, apesar de existirem escreventes e auxiliares como empregados, conforme facultado pelo art. 20 da Lei n. 8.935/1994, não existe descaracterização da prestação do serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, vez que, conforme prescreve o art. 21 desse Diploma Normativo, a responsabilidade dos notários e registradores é sempre pessoal e exclusiva (BRASIL, 1994):

“Art. 21. O gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é da responsabilidade exclusiva do respectivo titular, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, investimento e pessoal, cabendo-lhe estabelecer normas, condições e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade na prestação dos serviços.”

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça asseverou, em diversas oportunidades que, apesar de os notários e registradores poderem contratar empregados, não existe qualquer forma de exclusão de sua responsabilidade, além de

inexistir a possibilidade de conferir personalidade jurídica ao cartório. Veja-se o decidido nos autos do Recurso Especial n. 545.613/MG (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 545.613/MG. Min. Rel. Cesar Asfor Rocha. Data da publicação: 29 jun. 2007):

“Processo civil. Cartório de notas. Pessoa formal. Ação indenizatória. Reconhecimento de firma falsificada. Ilegitimidade passiva. O tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia. No caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais, somente o tabelião à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva.”

Ainda a respeito da inexistência de qualquer característica empresarial decorrente da contratação de funcionários, destaque-se que o Código Civil (Lei n. 10.406/2002) é expresso, em seu art. 966, parágrafo único, ao dizer que não são considerados empresários aqueles que exercem atividade intelectual, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (BRASIL, 2002):

“Art. 966, parágrafo único: Não se considera empresário quem exerce a profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.”

Quanto à questão, Fabio Ulhoa Coelho discorre<sup>2</sup>:

“Não se considera empresário, por força do parágrafo único do art. 966 do CC, o exercente de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo que contrate empregados para auxiliá-lo em seu trabalho. Estes profissionais exploram, portanto, atividades econômicas civis, não sujeitas ao Direito Comercial. Entre eles se encontram os profissionais liberais (advogado, médico, dentista, arquiteto etc.), os escritores e artistas de qualquer expressão (plásticos, músicos, atores etc.).

Há uma exceção, prevista no mesmo dispositivo legal, em que o profissional intelectual se enquadra no conceito de empresário. Trata-se da hipótese em que o exercício da profissão constitui elemento de empresa.

Para compreender o conceito legal, convém partir de um exemplo. Imagine o médico pediatra recém-formado, atendendo seus primeiros clientes no consultório. Já contrata pelo menos uma secretária, mas se encontra na condição geral dos profissionais intelectuais: não é empresário, mesmo que conte com o auxílio de colaboradores. Nesta fase, os pais buscam seus serviços em razão, basicamente, de sua competência como médico. Imagine, porém, que, passando o tempo, este profissional amplie seu consultório, contratando, além de mais pessoal de apoio (secretária, atendente, copeira etc.), também enfer-

<sup>2</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 35/36.

meiros e outros médicos. Não chama mais o local de atendimento de consultório, mas de clínica. Nesta fase de transição, os clientes ainda procuram aqueles serviços de medicina pediátrica, em razão da confiança que depositam no trabalho daquele médico, titular da clínica. Mas a clientela se amplia e já há, entre os pacientes, quem nunca foi atendido diretamente pelo titular, nem o conhece. Numa fase seguinte, cresce mais ainda aquela unidade de serviços. Não se chama mais clínica, mas sim hospital pediátrico. Entre os muitos funcionários, além dos médicos, enfermeiros e atendes, há contador, advogado, nutricionista, administrador hospitalar, seguranças, motoristas e outros. Ninguém mais procura os serviços ali oferecidos em razão do trabalho pessoal do médico que os organiza. Sua individualidade se perdeu na organização empresarial. Neste momento, aquele profissional intelectual tornou-se elemento de empresa. Mesmo que continue clinicando, sua maior contribuição para a prestação dos serviços naquele hospital pediátrico é a de organizador dos fatores de produção. Foge, então, da condição geral dos profissionais intelectuais e deve ser considerado, juridicamente, empresário.”

Depreende-se de tal conceito que, uma vez realizada a atividade intelectual em sua forma pura, com a específica finalidade de atender os serviços prestados pelo profissional naquela unidade (consultório médico, escritório de advocacia, Serventias etc.), ainda que com a ajuda de auxiliares e presentes algumas características inerentes às empresas, não será o profissional considerado empresa, uma vez que não atua como *elemento de empresa*.

Por outro lado, a partir do momento em que a atividade intelectual prestada pelo profissional liberal seja somente mais um dos serviços prestados pela unidade, passa a possuir natureza empresária, como no exemplo do Pronto Socorro de Fabio Ulhoa Coelho, que além dos serviços médicos presta serviços de hospedagem (UTI por exemplo), enfermagem, alimentação, entre tantas outras.

Já em relação aos notários e registradores é impossível se cogitar qualquer prestação de serviços na Serventia se não aquele delegado ao titular pelo Poder Público, sendo por lei atividade completamente específica, não podendo, por exemplo, sequer o titular delegado exclusivamente para determinado Registro Civil vir a realizar atos de um Registrador de Imóveis. O que se diria então sobre comercializar produtos, lanches ou qualquer outro serviço estranho à atividade notarial e registral?

Isto posto, ao nosso ver, não é possível o enquadramento dos titulares de Serventias equiparando-os aos empresários, descaracterizando a pessoalidade dos serviços prestados, uma vez que as Serventias se prestam tão somente à execução da atividade notarial/registral, diretamente vinculada atividade intelectual recebida pelo Titular por delegação do Poder Público, sendo que a contratação ou não de terceiros para auxiliar a sua atividade não descaracterizam a natureza do serviço prestado na forma pessoal, também por força expressa do art. 966, parágrafo único, do Código Civil.

Portanto, resta mais que caracterizado que a atividade notarial e de registro se insere no rol dos profissionais liberais, exercentes de atividade técnica e científica de modo autônomo, o que permite a tributação do ISSQN na modalidade prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968.

### 3.5. Fé pública

Ao receber a delegação, o agente delegado é investido em atribuições exclusivas, e, após elaborar o documento solicitado pelas partes, conclui-o com a sua assinatura, revestindo o ato de fé pública.

Analisando as atribuições precípua do notário/registrator, nota-se que, para o exercício de sua atividade, faz-se necessária a presença de um diferencial na qualidade de sua participação nos atos jurídicos em que intervém.

Desta forma, sua intervenção confere fé pública às relações que lhe são apresentadas, autentica fatos e confere autenticidade a documentos. Dali para frente, os documentos serão dotados de presunção de verdade, ainda que relativa, prevalecendo até que se prove algum vício ou defeito na sua formação e/ou autenticação. Segundo Brandelli<sup>3</sup>:

“Também corresponde ao tabelião o exercício da fé pública extrajudicial: afirmar sob sua fé os fatos que presencia, dotando-os de autenticidade.

Martínez Segovia atribui à palavra autorizar o alcance de que o notário se reconhece autor do documento e confere a sua obra à sua autoridade, ou seja, o valor semelhante aos instrumentos do Estado, porém também sua autoridade como jurista, segundo a tenha. Para Riera Aisa, a autorização notarial pode tomar-se em dois sentidos. Sob um conceito amplo, ela poderia ser considerada como o exercício e desenvolvimento da função autenticadora, essência e base da atividade do notário, e vai desde a preparação do documento até seu outorgamento. De um outro ponto de vista mais limitado, é a parte mais solene do documento notarial, e mediante ela o documento se transforma em público e nasce para a vida do direito com os efeitos singulares que a lei lhe concede.”

Entretanto, é sabido que os serviços prestados na “Serventia” nem sempre são desempenhados pelo próprio titular, mas também pelos seus prepostos ou escreventes. Esses prepostos, porém, agem sempre em nome do titular, ou seja, realizam somente os atos que o notário ou o oficial de registro autorizar (art. 20, § 3º, da Lei n. 8.935/1994).

Desta forma, em momento algum passam os funcionários do cartório a possuir fé pública! A fé pública sempre será inerente e exclusiva do agente titular da Serventia.

Assim, ainda que os prepostos venham a receber poderes para realizar determinados atos, só os possuem por expressa e formal autorização do titular, po-

<sup>3</sup> BRANDELLI, Leonardo. *Teoria geral do direito notarial*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 324/325.

dendo este revogar tais poderes a qualquer momento, sem que isto altere de qualquer forma o vínculo empregatício! Deste modo, nada impede que o funcionário, agora sem determinados poderes, possa continuar trabalhando na Serventia em outros afazeres, sem, no entanto, poder realizar atos que antes praticava!

Nestes termos, os serviços prestados estão sempre vinculados à pessoa do titular, motivo pelo qual, nos termos da Lei, este responde pessoalmente por todos os atos praticados! Por outro lado, os funcionários, sem a figura do agente delegado, nunca poderão praticar qualquer ato notarial, independentemente dos seus conhecimentos técnicos e/ou anos de prática na atividade.

O preposto do titular da Serventia somente pode atuar na própria Serventia e nos limites dos poderes recebidos, ficando vinculado diretamente à pessoa do agente delegado, não podendo de forma alguma, ao seu livre arbítrio, se desvincular da Serventia para “abrir um novo Cartório em seu nome” e atuar como se notário fosse.

Desta forma, verifica-se que a atividade exercida pelos prepostos é estritamente vinculada à pessoa do agente delegado, nunca ao preposto, atuando este pura e simplesmente como *longa manus* do titular, de forma que todos os atos praticados são entendidos como do próprio agente delegado.

Ressalte-se, a propósito, que a própria acepção da palavra “preposto” pressupõe “aquele que representa/atua em nome de outra pessoa”, como ocorre no caso dos serviços notariais e de registro, em que todos os atos praticados pelos auxiliares o são em nome do titular da Serventia.

Logo, a atuação do titular, ainda que com o auxílio de prepostos, é evidentemente pessoal, merecendo, portanto, o tratamento do regime especial.

### 3.6. Emolumentos

Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são serviços públicos específicos e divisíveis, por se referirem sempre a alguém, podendo ser individualmente considerados.

Segundo a redação do art. 28 da Lei n. 8.935/1994, os notários e oficiais de registro “têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia” (BRASIL, 1994):

“Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei.”

No entendimento de Ceneviva<sup>4</sup>:

---

<sup>4</sup> CENEVIVA, Walter. *Lei dos notários e dos registradores comentada*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 209.

“Emolumentos correspondem, na atividade privada, ao preço do serviço. Na economia clássica, é o montante em dinheiro a ser permutado pelo serviço. Na atividade notarial e de registro, contudo, não há o que se falar em preço, pois sua determinação não se equilibra entre as variações da oferta e da procura, segundo critérios aplicados verticalmente pelo Poder Público e, assim, sem qualquer semelhança com as operações de livre mercado.

Os emolumentos devem necessariamente permitir a quitação da serventia, a satisfação dos encargos tributários e deixar razoável saldo a benefício do titular, pelo exercício da delegação. Fixação que desatenda tal parâmetro será inconstitucional, pois será forma de impedir o cumprimento mesmo de sua função legal, conforme discuti na parte final do comentário ao art. 12.

A percepção de emolumentos integrais não corresponde à realidade, tomada a palavra percepção como ingresso efetivo no caixa, pois eles incluem taxas recolhíveis ao Estado e, em algumas unidades da Federação, a outros beneficiários, até mesmo de natureza privada.”

Ademais, os serviços públicos são indisponíveis, não sendo susceptíveis de negociação, de forma que não podem ser remunerados por meio de preços, mas sim de *taxas de serviço*.

Assim, tais serviços específicos e divisíveis possuem somente uma forma de remuneração: taxa de serviço. Esse é o entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica do julgamento da ADIn n. 1.444/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.444/PR. Min. Rel. Sydney Sanches. Data da publicação: 11 abr. 2003):

“Ementa: Direito constitucional e tributário. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais. Ação direta de inconstitucionalidade da Resolução n. 7, de 30 de junho de 1995, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná: Ato Normativo. 1. Já ao tempo da Emenda Constitucional n. 1/69, julgando a Representação n. 1.094/SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que ‘as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais’, por não serem preços públicos, ‘mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do artigo 153 da Emenda Constitucional n. 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa’ (RTJ 141/430, julgamento ocorrido a 08/08/1984). 2. Orientação que reiterou, a 20/04/1990, no julgamento do RE n. 116.208-MG. 3. Esse entendimento persiste, sob a vigência da Constituição atual (de 1988), cujo art. 24 estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre custas dos serviços forenses (inciso IV) e cujo art. 150, no inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, a exigência ou aumento de tributo, sem lei que o estabeleça. 4. O art. 145 admite a cobrança de ‘taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição’. Tal conceito abrange não só

as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236). Mas sempre fixadas por lei. No caso presente, a majoração de custas judiciais e extrajudiciais resultou de Resolução – do Tribunal de Justiça – e não de Lei formal, como exigido pela Constituição Federal. 5. Aqui não se trata de ‘simples correção monetária dos valores anteriormente fixados’, mas de aumento do valor de custas judiciais e extrajudiciais, sem lei a respeito. 6. Ação Direta julgada procedente, para declaração de inconstitucionalidade da Resolução n. 07, de 30 de junho de 1995, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.”

É o que também pensa Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>5</sup>:

“As ‘custas’ e os ‘emolumentos’ são taxas, pela prestação dos serviços públicos ora ligados à certificação dos atos e negócios ora conectados ao aparato administrativo e cartorial que serve de suporte a prestação jurisdicional.”

Aliás, as custas e os emolumentos, por possuírem natureza jurídica de taxa, só podem ser fixados ou majorados mediante lei estadual, respeitando-se, sempre, o princípio da anterioridade tributária.

Portanto o notário/registrador não é titular do tributo recolhido a título de taxa. Ele apenas arrecada e fica com uma parcela do valor, denominado *emolumento*. Desta forma, notários e registradores não possuem faturamento (que é próprio das pessoas jurídicas), mas sim auferem rendimentos como toda e qualquer pessoa física.

A propósito, apenas esta característica já seria hábil para retirar a atividade notarial e de registro da seara empresarial e caracterizá-la como uma atividade pública praticada por um particular que não possui qualquer ingerência sobre os valores de cada ato.

Finalizada a análise acerca da natureza jurídica do serviço notarial e de registro, resta demonstrado que a atividade desenvolvida pelo notário/registrador se insere no rol dos “prestadores de serviço sob a forma de trabalho pessoal”, a fim de possibilitar o tratamento diferenciado do § 1º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968, qual seja, a cobrança do ISS-fixo.

Porém, há outros fundamentos que corroboram com esta tese, tal como o enquadramento da atividade perante a Seguridade Social e ainda a tributação da atividade perante a Receita Federal.

### **3.7. O notário/registrador perante a Seguridade Social**

Perante a legislação previdenciária do INSS, os titulares dos serviços notariais e de registro estão enquadrados como contribuintes individuais, conforme

<sup>5</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 65.

dispõe expressamente o art. 9º, § 15, inc. VII, do Decreto n. 3.048/1999 (BRASIL, 1999):

“Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V – como contribuinte individual:

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

§ 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas ‘j’ e ‘l’ do inciso V do *caput*, entre outros:

VII – o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994.”

Já a Portaria MPAS n. 2.701/1995 dispõe que os notários/registradores são “pessoa física, na qualidade de trabalhador autônomo” (BRASIL, MPAS, 1995):

“Art. 1º O notário ou tabelião, oficial de registro ou registrador que são os titulares de serviços notariais e de registro, conforme disposto no art. 5º da Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994, têm a seguinte vinculação previdenciária:

a) aqueles que foram admitidos até 20 de novembro de 1994, véspera da publicação da Lei n. 8.935/94, continuarão vinculados à legislação previdenciária que anteriormente os regia;

b) aqueles que foram admitidos a partir de 21 de novembro de 1994, são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, como pessoa física, na qualidade de trabalhador autônomo, nos termos do inciso IV do art. 12 da Lei n. 8.212/91.”

No mesmo sentido, tem-se ainda o disposto na Orientação Normativa MPAS/SPS n. 8, de 21 de março de 1997 (BRASIL, MPAS, 1997):

“5.4.1. São trabalhadores autônomos, dentre outros:

[...]

h) o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994;”

Desse modo, para a Previdência Social, o notário/registrador é tido como pessoa física e não como pessoa jurídica, assim como os advogados, contadores, médicos, engenheiros, e tantos outros, que exercem atividade econômica de natureza urbana.

### **3.8. O notário/registrador perante a Receita Federal**

E, caso não haja convencimento de que os notários e registradores são trabalhadores autônomos, a legislação referente à Receita Federal e ao Imposto de Renda corrobora, categoricamente, a pessoalidade dos serviços notariais e de registro.

Isto porque, para a Receita Federal, os notários e registradores são tidos expressamente como pessoas físicas e não jurídicas. Esta caracterização está prevista expressamente no art. 106, inc. I, do Decreto n. 3.000/1999 (BRASIL, RFB, 1999):

“Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como:

I – os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;”

Na mesma linha segue o art. 12, § 3º, inc. VII da Instrução Normativa n. 200/2002 da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, SRF, 2002):

“Art. 12. Todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, estão obrigadas a se inscrever no CNPJ.

§ 3º São também obrigados a se inscrever no CNPJ, mesmo não possuindo personalidade jurídica:

VII – serviços notariais e registrais (cartórios), exceto aqueles vinculados à vara de justiça dos tribunais.”

Ainda, o art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/1999) dispõe expressamente que os notários e registradores não são pessoas jurídicas nem por equiparação (BRASIL, RFB, 1999):

“Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

II – as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

IV – serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros.”

Desta forma, a tributação é realizada na pessoa física dos notários e registradores, na mesma forma que ocorre com o advogado, o médico e todos os demais profissionais liberais, conforme o art. 45 do mesmo regulamento (BRASIL, RFB, 1999):

“Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como (Lei n. 7.713, de 1988, artigo 3º, § 4º):

I – honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

IV – emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;”

Conclui-se, portanto, que os notários e registradores recebem tratamento de Pessoa Física para fins de exigência do Imposto sobre a Renda, sendo tributados como profissionais autônomos. Outrossim, estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, por meio do chamado “carnê-leão”, além de obrigarem-se à escrituração de livro-caixa, exatamente como médicos, advogados e outros profissionais liberais tributados na forma de trabalho pessoal.

Por último, necessário ressaltar que a existência do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ presta-se unicamente para emissão da Declaração de Operação Imobiliária (DOI), não implicando, em nenhum momento, em modificação da natureza da atividade delegada.

Desta forma, uma vez que Notários e Registradores são obrigados por Lei a seguirem a tabela de emolumentos fornecida, sem possibilidade de repassar a alíquota do ISSQN aos consumidores (como fazem os demais prestadores de serviço), a tributação incidiria diretamente sobre a remuneração de seu serviço.

Portanto, conforme restou demonstrado, tanto a Previdência Social quanto a Receita Federal tributam o notário/registrator como pessoa física, sendo impossível modificar a natureza jurídica dos serviços prestados para enquadrá-los como pessoas jurídicas e cobrar o ISSQN sobre o faturamento, sob pena de incorrerem em dupla tributação, extremamente vedada pelo nosso ordenamento jurídico pátrio, considerando a identidade de base de cálculo, qual seja, a remuneração do trabalho.

#### **4. Conclusão**

Conforme amplamente disposto, resta clara a necessidade de realizar o enquadramento de Notários e Registradores na forma de prestadores de serviços na forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.

Esta é a interpretação que se extrai das mais diversas normas que norteiam a atividade, sendo nítida a personalidade da prestação de serviços, fornecendo assim uma isonomia entre todas as Serventias existentes, bem como com as demais atividades que a elas podem ser equiparadas.

Também não poderia ser outro o posicionamento da jurisprudência que, conforme amplamente exposto, vai se consolidando neste sentido.

Na mesma esteira alguns municípios têm se adiantado ao Judiciário, visando evitar a repudiada necessidade de Ação Judicial para que seja atingido tal fim, gerando ônus desnecessários para ambas as partes: titulares de Serventias e município.

Entretanto, estes poucos municípios não exprimem a realidade. Infelizmente, no anseio de aumentar a arrecadação tributária municipal, a grande maioria dos municípios brasileiros tem instituído a tributação do ISSQN sobre notários e registradores na forma de percentual sobre a remuneração.

Além do mais, é nítido o desconhecimento da realidade fática e jurídica da atividade notarial e de registro, não apenas por parte dos legisladores municipais, mas por conta de toda a população.

Desta forma, o presente estudo teve como um de seus principais objetivos demonstrar que, ao contrário do que pretende a maioria dos municípios, notários e registradores possuem direito ao recolhimento de ISSQN na modalidade fixa, nos termos da exceção prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968, o que facilmente se denota do estudo das características peculiares da atividade notarial e de registro.

## 5. Referências

- BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BRANDELLI, Leonardo. *Teoria geral do direito notarial*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05.10.1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17.06.1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 07.05.1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3048compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 200, de 13 de setembro de 2002. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01.10.2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2002002.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31.10.1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31.12.1973. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6015.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.

- BRASIL. Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21.11.1994. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8935.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8935.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11.01.2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01.08.2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm). Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Acórdão n. 104-22.813 proferido pela 4ª Turma/DRJ-Florianópolis/SC. Recorrente: Paulo Eduardo da Luz. Data da sessão: 07 nov. 2007. Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/A99A2CCEA1837E7E03257417003396A0?OpenDocument&posicao=DADOSA7E406>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- BRASIL. Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta n. 136. Data da decisão: 15 maio 2001. Disponível em: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?sl0=&sl9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=4&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=74&f=G&l=20&sl1=&sl3=136&sl4=&sl5=&sl8=&sl7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?sl0=&sl9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=4&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=74&f=G&l=20&sl1=&sl3=136&sl4=&sl5=&sl8=&sl7=). Acesso em: 27 mar. 2023.
- BRASIL. Orientação normativa MPAS/SPS n. 8, de 21 de março de 1997. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24.03.1997. Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/56/MPAS-SPS/1997/8.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Portaria MPAS n. 2.701, de 24 de outubro de 1995. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26.10.1995. Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/66/MPAS/1995/2701.htm>. Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.444/PR. Decisão proferida pela Plenária do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Partes: Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados; Requerido: Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Min. Rel.: Sydney Sanches. Data do julgado: 12 fev. 2003. Data da publicação: 11 abr. 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385506>. Acesso em: 20 mar. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.089/DF. Decisão proferida pela Plenária do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Partes: Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR; Requerido: Presidente da República. Min. Rel.: Ayres Britto. Data do julgado: 13 fev. 2008. Data da publicação: 31 jul. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087>. Acesso em: 20 mar. 2023.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Recurso Extraordinário n. 237.689/RJ. Decisão proferida pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Partes: Recorrente: Stussi-Neves e Advogados; Recorrido: Município Calmon de Aguiar. Min. Rel.: Marco Aurélio. Data do julgado: 14 mar. 2000. Data da publicação: 04 ago. 2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=150&dataPublicacaoDj=04/08/2000&incidente=1732321&codCapitulo=5&numMateria=22&codMateria=3>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Recurso Extraordinário n. 286.385-8/MG. Decisão proferida pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Partes: Recorrente: Município de Belo Horizonte; Recorrida: Sâmia Santos Marcas e Patentes S/C Ltda. Min. Rel.: Moreira Alves. Data do julgado: 20 mar. 2001. Data da publicação: 14 maio 2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=286385&classe=RE>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Sumula n. 663. Aprovada em Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Data da sessão: 24 set. 2003. Data da publicação: 09 out. 2003; 10 out. 2003; 13 out. 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 29 mar. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 145.051/RJ. Decisão proferida pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Partes: Recorrente: Município do Rio de Janeiro; Recorrido: Centro de Densitometria Ósea do Rio de Janeiro S/C CEDORJ e outros. Min. Rel.: Milton Luiz Pereira. Data do julgado: 28 abr. 1998. Data da publicação: 22 jun. 1998. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199700591352&dt\\_publicacao=22/06/1998](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199700591352&dt_publicacao=22/06/1998). Acesso em: 27 mar. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 443.467/PR. Decisão proferida pela 3ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Partes: Recorrente: Eda Maia Guimarães e outros; Recorrido: Abrahão Dely. Min. Rel.: Castro Filho. Data do julgado: 05 maio 2005. Data da publicação: 01 jul. 2005. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200200796398&dt\\_publicacao=01/07/2005](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200200796398&dt_publicacao=01/07/2005). Acesso em: 27 mar. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 545.613/MG. Decisão proferida pela 4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Min. Rel.: Cesar Asfor Rocha. Data do julgado: 08 maio 2007. Data da publicação: 29 jun. 2007. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200300666292&dt\\_publicacao=29/06/2007](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300666292&dt_publicacao=29/06/2007). Acesso em: 27 mar. 2023.

- CENEVIVA, Walter. *Lei dos notários e dos registradores comentada*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*, volume 1: direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- DINIZ, Maria Helena. *Sistemas de registros de imóveis*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva 2008.
- MORAES, Alexandre. *Constituição Brasileira interpretada*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.